



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720735/2016-86
Recurso Embargos
Acórdão nº 1401-003.537 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2019
Embargante BANCO BRADESCO BBI S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. DECISÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO PARCIAL SEM EFEITOS INFRINGENTES. RERRATIFICAÇÃO.

Verificada a ocorrência de omissão na decisão do acórdão embargado, impõe-se o acolhimento dos embargos de declaração, ainda que parcialmente, para o devido saneamento e integração da decisão embargada, rerratificando-a, sem efeitos infringentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os Embargos de Declaração, para na parte admitida, reconhecer a omissão apontada, sem efeitos infringentes, rerratificando-se a decisão embargada.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade Camerano, Maurítanea Elvira de Sousa Mendonça, Daniel Ribeiro Silva, Eduardo Morgado Rodrigues e Letícia Domingues Costa Braga.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração (efls. 1.257/1.269) opostos pelo sujeito passivo em face do Acórdão n. **1401-003.080**, sessão de julgamento de 22 de janeiro de 2019 da lavra da 1ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 1ª. Seção, que decidiu:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento às arguições de nulidade e de decadência e, por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto ao mérito das glosas de despesas de amortização de ágio, vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

Na essência, o Embargante alega: i) omissão quanto à análise do art.24, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) ii) omissão quanto aos evidentes propósitos negociais na operação que culminou no aproveitamento do ágio da embargante; iii) contradição acerca dos propósitos negociais da Abaeté na operação que culminou no aproveitamento do ágio da embargante; iv) contradição quanto à possibilidade de dedução do ágio da base de cálculo da CSLL e (V) obscuridade quanto às inovações apresentadas na decisão proferida pela DRJ.

Todavia, nos termos do **Despacho de Admissibilidade** (efls.1.329/1.334), os embargos foram admitidos "**exclusivamente** no que se refere à omissão na análise do argumento quanto à aplicação do art.24 da LINDB à matéria sob exame", restando assim delineado o escopo desta análise.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano

Os embargos de declaração já foram admitidos pelo CARF.

Passo à análise.

Compulsando os autos, verifica-se que, de fato, a decisão embargada, apesar de fazer constar no Relatório (em atendimento à Resolução do CARF, efls.1.132/1.179) que a PGFN se manifestou em relação ao art.24 da LINDB, o fato é que tal manifestação não ficou consignada no Voto.

Eis o que constou no Relatório:

Colocado o processo em pauta e iniciada a votação em sessão de 24/07/2018, o Recorrente suscitou questão preliminar objeto de sua petição apresentada dias

antes, em 18 de julho, ocasião em que o presente processo, vencido o Relator, foi convertido em diligência, por meio de Resolução:

"Em tal peça, argumentava que a autuação deveria ser cancelada por força da Lei 13.655/2018, já que as orientações gerais da época, tanto das operações (2008 e 2009), como do fato gerador (2011, 2012 2013), eram justamente no sentido de que a utilização de "sociedade veículo", com objetivo de aproveitar fiscalmente o ágio, é plenamente válida. Cita então diversos acórdãos deste CARF neste sentido.

Assim, em virtude da recente publicação da Lei 13.655, de 25 de abril de 2018, o Recorrente apresenta a este colegiado questão inédita, a qual deve ser admitida a discussão, tendo em vista ser relativa a fato ou direito superveniente.

Referida lei incluiu o artigo 24 à Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, de seguinte teor:

"Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)"

Por se tratar de questão nova apresentada nesta data, a maioria da Turma entendeu ser prudente baixar o processo em diligência a fim de oportunizar à Procuradoria da Fazenda Nacional a manifestação sobre a petição de fls. 1129-1131, garantindo-se assim a igualdade de tratamento às partes do processo.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano"

Em atendimento, a Procuradoria da Fazenda Nacional providenciou a sua manifestação, acostada aos autos, onde concluiu:

"Por todo o exposto, resta demonstrada a inaptidão do art.24 da LINDB, com a redação dada pela Lei nº 13.655/2018, para regular a atividade do lançamento, bem como o Processo Administrativo Fiscal dele decorrente."

Entretanto, na decisão embargada o fato é que tal manifestação não ficou consignada no Voto.

Nessa perspectiva, resta patente no voto da decisão embargada a omissão quanto à manifestação da **PGFN** quanto ao art.24 do LINDB.

Assim, para sanear a omissão apontada, é suficiente apenas a inclusão dessa manifestação no voto do Acórdão n. **1401-003.080**:

A UNIÃO (Fazenda Nacional), por intermédio da procuradora que abaixo subscreve, vem manifestar-se acerca da Resolução nº 1401-000.585 nos seguintes termos.

Mencionada resolução converteu o julgamento do recurso em diligência à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para manifestação sobre a alegação do patrono do contribuinte quanto à aplicação do art. 24 da LINDB, com a redação dada pela Lei nº 13.655/2018.

Assim, tendo em vista o determinado na Resolução nº 1401-000.585, a União **manifesta-se pela não aplicação do art. 24 da LINDB ao processo administrativo fiscal**, pelas razões a seguir expostas.”.

O ARTIGO 24 DA LINDB NO CARF1

A Lei 13.655/2018 trouxe inovações à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), com vistas a garantir "segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público". E, de fato, trouxe algumas normas louváveis em prol do seu objetivo.

Conforme noticiado à época, as inovações foram elaboradas tendo como pano de fundo os processos de controle das contratações e dos gastos públicos, como os Tribunais de Contas e a Controladoria Geral da União. O Projeto de Lei foi declaradamente, fruto de pesquisa publicada na Obra “Contratações Públicas e Seu Controle”, dedicada exclusivamente ao tema, e foi amplamente discutido na Academia e em audiências públicas, nunca se tendo revelado particular preocupação com eventuais reflexos no Direito Tributário.

Não obstante, tem-se alegado que o artigo 24 recém-promulgado implica que a validade do lançamento fiscal está subordinada à orientação jurisprudencial vigente à época do fato gerador (ou do lançamento fiscal ou, ainda, da época em que foram praticados atos societários com repercussão fiscal futura² - a tese advogada ainda não está totalmente esclarecida).

Os autores intelectuais das alterações na LINDB se apressaram em manifestar concordância com tal entendimento³, trazendo ares de "interpretação autêntica", segundo sustentam defensores da tese.

Contudo, a pretensa aplicação do art. 24 ao lançamento fiscal não prospera diante de uma apreciação sistemática da legislação tributária.

De início, ressalta-se que, se por um lado a vontade do legislador (*mens legislatoris*) é relevante, por outro, ela não se sobrepõe à vontade da Lei (*mens legis*). Carlos Maximiliano afirma que "com a promulgação, a Lei adquire vida própria [...] separa-se do legislador; contrapõe-se a ele como um produto novo". Isto porque a Lei promulgada passa a se inserir no contexto de um sistema maior e muitíssimo mais complexo do que ela própria: o ordenamento jurídico.

“Reduzir a interpretação à procura do intento do legislador é, na verdade, confundir o todo com a parte” (Carlos Maximiliano) 4.

Neste sentido, Maximiliano atenua a relevância da *mens legislatoris* lembrando que os motivos que induziram alguém a propor a Lei podem não ser os mesmos que levaram outros (o Congresso Nacional) a aprová-la - e isto é tanto mais verdade quando, a partir de um texto restrito, se pretende emplacar interpretação ampliativa e improvisada para alcançar âmbito específico, o qual não foi cogitado quando da elaboração da Lei. É exatamente o caso em tela.

Assim, entende-se inviável a aplicação do art. 24 da LINDB à atividade administrativa do lançamento e aos julgamentos proferidos pelo CARF **pelo simples fato** (mas não apenas) **de que a previsão ali contida não se adequa ao peculiar procedimento de constituição do crédito tributário.**

O dispositivo tem como objeto a “revisão” “quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa”. Esta revisão “levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas” 5.

O parágrafo único manda considerar como *orientação geral*, além dos atos normativos e das práticas reiteradas, também a “jurisprudência majoritária” - **é neste último ponto que o art. 24 efetivamente pretende inovar no ordenamento jurídico tributário**, pois o artigo 100 do CTN já reconhecia os atos normativos e as práticas reiteradas como normas complementares, regulando as consequências de sua observância pelo contribuinte.

O lançamento fiscal não se enquadra no artigo 24 da LINDB.

Não configura procedimento de “revisão”, uma vez que não cuida de “revisar” a validade de quaisquer atos ou contratos da Administração. Conforme o art. 142 do CTN, lançamento é a atividade tendente a verificar a ocorrência do fato gerador (situação definida em Lei que gera a obrigação tributária), determinar a matéria tributável, calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo.

Trata-se, portanto, de ato administrativo que aprecia atos/fatos jurídicos e estabelece suas consequências tributárias, não sendo de seu escopo “revisar” atos previamente praticados por autoridade administrativa (dos quais decorreria benefício ao particular) nem declarar inválida qualquer situação prévia plenamente constituída.

É impossível extrair da Lei a interpretação de que a validade do lançamento fiscal está subordinada à orientação jurisprudencial vigente à época do fato gerador (ou do lançamento fiscal), e quem assim defende o faz por mera petição de princípio (*petitio principii*), considerando que tal interpretação, apesar de não encontrar guarida no texto efetivamente publicado, estaria de acordo com o propósito geral das alterações na LINDB, de aumentar a segurança jurídica na aplicação do direito público.

De fato, os defensores da aplicação da norma ao lançamento não indicam, no contexto da constituição do crédito tributário:

i) Qual seria o ato de revisão a que a Lei se refere: o próprio lançamento? A decisão do órgão colegiado que julga a impugnação ou o recurso?

ii) Qual seria o ato revisto: O lançamento? A apuração de tributos feita pelo contribuinte? O fato gerador?

iii) Qual seria a situação plenamente constituída, cuja invalidação é vedada: A apuração de tributos feita pelo contribuinte? O lançamento?

iv) Em qual época se deve considerar a existência de jurisprudência majoritária: A época dos fatos geradores? A época do lançamento? A época em que foram praticados atos societários com repercussão fiscal futura?

Qualquer tentativa de realizar a subsunção dos atos do Processo Administrativo Fiscal (PAF) ao texto legal, de maneira coesa e corente, respeitando a natureza dos institutos e as demais normas do ordenamento, levará a situações absurdas, contrassensos e inclusive inconstitucionalidades.

Tentemos.

Hipótese 1

Se considerarmos que o ato de revisão seria o lançamento, o ato revisto seria a apuração feita pelo contribuinte. O lançamento teria de *levar em consideração a jurisprudência majoritária da época* (que época? Do lançamento, do fato gerador ou da época em que se praticaram atos que ensejam reflexos tributários futuros?) não podendo declarar inválidas situações plenamente constituídas.

Esta hipótese não resiste a uma apreciação sistemática. Primeiro porque, a teor do art. 142 do CTN, lançamento não constitui ato de revisão. Ademais, a norma se refere à revisão de atos **administrativos**, contratos **administrativos**, e processos **administrativos**, dos quais decorram benefícios ao particular. Isto foi reconhecido, inclusive, por Carlos Ari Sundfeld, em seminário recente sobre o tema⁶. Não se refere, portanto, à apreciação administrativa de atos particulares, que é o que ocorre no lançamento⁷.

Para ser procedente, a hipótese proposta implicaria que a entrega das declarações fiscais e o respectivo pagamento pelo contribuinte geraria uma **situação plenamente constituída**, vedada sua invalidação. Ocorre que, por definição, a apuração feita pelo contribuinte é sempre provisória e precária, sujeita a homologação da autoridade competente, não havendo que se falar em "situação plenamente constituída" antes da homologação (expressa ou tácita) pela autoridade fiscal (art. 150 do CTN).

Considerar que o próprio lançamento está vinculado à jurisprudência majoritária, também dá ensejo a situações insólitas.

Primeiro: o auditor fiscal quedaria em situação muito peculiar, tendo não apenas que apurar os fatos jurídico-tributários, mas também que adentrar na árdua tarefa de definir se a jurisprudência relativa ao tema é ou não é majoritária. Com base em que elementos? Não se sabe. A dificuldade para se extrair um conceito normativo de *jurisprudência majoritária* será novamente abordada adiante.

Segundo: se a existência de jurisprudência majoritária (administrativa ou judicial) impede o lançamento, não haverá mais lançamentos, e sem lançamentos não mais haverá como se alterar a jurisprudência. Isto é, uma vez que algum iluminado (que não se sabe ainda quem será) determinar que uma dada jurisprudência é majoritária, cessam os lançamentos e sedimenta-se para sempre esta jurisprudência.

Terceiro: interpretar que o art. 24 se refere ao lançamento como ato de revisão redundaria em grave inconstitucionalidade. Se a jurisprudência majoritária em questão for **judicial**, impossibilitar a realização do lançamento pelo Poder Executivo conforme sua própria interpretação das leis impõe ofensa ao princípio da Separação de Poderes, eis que acaba por instituir efeito vinculante a decisões judiciais fora das hipóteses previstas na Constituição Federal (art. 102, §2º e 103-A). Interpretar e aplicar as leis de ofício é **função típica** do Poder Executivo, e só a Constituição Federal poderia retirar ou mesmo relativizar tal competência, jamais Lei ordinária.

Não se pretende, aqui, que o órgão administrativo reconheça a inconstitucionalidade do art. 24. Apenas se pretende mostrar que a interpretação sugerida, de que o dispositivo vincula a atividade administrativa, levaria a conclusão inconstitucional. Portanto, não pode ser este o sentido da norma.

Como se vê, não são poucas as razões que demonstram o total descabimento da interpretação segundo a qual o lançamento seria o ato de revisão referido no art. 24 da LINDB.

Hipótese 2

Se considerarmos que o ato de revisão seria a decisão do órgão colegiado que julga a impugnação ou o recurso do contribuinte, o ato revisto seria o próprio lançamento de ofício, este sim um ato administrativo, realizado por autoridade administrativa. A decisão proferida teria de *levar em consideração a jurisprudência majoritária da época* não podendo declarar inválidas situações plenamente constituídas. Perceba-se que, **neste caso, só é possível considerar que o dispositivo se refere à época do lançamento ou à época da decisão, pois os fatos geradores e a apuração feita pelo contribuinte já não estão mais contidos na hipótese normativa.**

Esta hipótese tampouco é coerente.

Lembremos que o art. 24 determina que na *revisão* de atos administrativos serão levadas em consideração as orientações gerais da época. Ou seja, quando o CARF julgar ("rever") o lançamento, deverá levar em consideração a jurisprudência majoritária da época do lançamento, não podendo declarar inválidas situações plenamente constituídas.

Em primeiro lugar, determinar que o CARF leve em consideração a jurisprudência majoritária *da época do lançamento* não contribuiria, de maneira eficiente, para os objetivos de segurança jurídica e previsibilidade pretendidos pela norma. Isto porque o lançamento normalmente se reporta a fatos geradores ocorridos 5 anos antes (as vezes até mais).

Segundo esta hipótese, em decorrência da jurisprudência majoritária, a decisão do CARF não poderia *invalidar situação plenamente constituída*. **Qual seria essa situação plenamente constituída, é um absoluto mistério.** Do lançamento não decorre nenhuma situação plenamente constituída que não poderia ser invalidada pelo julgamento. A situação plenamente constituída tampouco poderia ser a apuração feita pelo contribuinte, eis que, segundo esta interpretação da norma, os fatos geradores e a apuração feita pelo contribuinte já não estão mais contidos na hipótese normativa. Além disso, a apuração feita

pelo contribuinte é precária por natureza, sujeita a homologação, não havendo que se falar em situação plenamente constituída antes da homologação.

Afirmar que o ato de revisão (decisão do CARF) não poderia levar à invalidação da situação plenamente constituída em decorrência do ato revisto (lançamento) - o que me parece é o objetivo da norma - levará à conclusão teratológica (porém, única conclusão lógica possível) de que a decisão do CARF não pode invalidar o lançamento praticado de acordo com a jurisprudência dominante na época em que realizado, ainda que no momento do julgamento ela tenha "virado" a favor do contribuinte. Um verdadeiro contrassenso.

Assim como na hipótese anterior, a aplicação da norma levaria à cristalização da jurisprudência: **se o órgão julgador deve respeito à jurisprudência majoritária que o antecede, ele jamais poderá, legalmente, contrariá-la e, com isso, dar início a um processo de alteração jurisprudencial.** Além disso, saber quando a jurisprudência que o antecedeu passa a ser majoritária é problema (sem solução) que será abordado adiante.

Aqui, também, há reservas quanto a subjugar a apreciação da Corte Administrativa à jurisprudência judicial majoritária. **Cria-se hipótese de efeito vinculante sem previsão constitucional.** É importante asseverar: nada impede que a Administração, **voluntariamente**, se curve à jurisprudência judicial não-vinculante, mas isso não pode ser uma imposição infraconstitucional 8.

Novamente, não se pretende, aqui, que o órgão administrativo reconheça a inconstitucionalidade do art. 24. Apenas se pretende mostrar que a interpretação sugerida, de que o dispositivo vincula a atividade administrativa, levaria a conclusão inconstitucional. Portanto, não pode ser este o sentido da norma.

Seja qual for a hipótese adotada, é fácil perceber a inadequação das disposições do art. 24 ao peculiar ato administrativo que é o lançamento tributário e ao seu processo de constituição definitiva.

Vê-se, portanto, que a expressão "*levará em conta as orientações gerais da época*" jamais poderá ter o alcance pretendido pelos contribuintes, de vincular a atuação administrativa; de vincular o lançamento ou a decisão do CARF a uma jurisprudência pretérita, a ponto de inviabilizar o próprio exercício da competência estabelecida no art. 142 do CTN ou de inviabilizar o julgamento conforme a consciência do julgador.

A expressão indica, na realidade, que a autoridade julgadora deverá *sensibilizar seu critério de decisão* pela circunstância de que houve, anteriormente, orientações gerais divergentes.

Isto, todavia, só interfere onde há espaço para juízo discricionário do julgador (onde a lei permita a graduação da multa, por exemplo). As *orientações gerais da época* jamais poderão determinar a decisão do julgador no sentido de ter ocorrido o fato gerador ou não; no sentido de ser devida a tributação ou não; no sentido de ter havido infração tributária ou não.

Quanto à *vedação que se declarem inválidas situações plenamente constituídas*, sua efetividade dependerá: i) de verificar se, de fato, há situação plenamente constituída que esteja a ser invalidada; ii) da compatibilidade desta vedação

com disposições específicas de cada subsistema jurídico, conforme se explicará adiante.

O verdadeiro e possível alcance do art. 24

Para exemplificar como o dispositivo poderia ser aplicado no âmbito do direito tributário, pode-se cogitar de casos de Drawback, quando o contribuinte obteve o ato concessório e adimpliu suas condições. Se, em razão de mudança posterior de orientação, a autoridade tributária ou o MDIC9 questionam a validade do ato concessório (e não o cumprimento das condições estabelecidas no ato), poder-se-ia, à primeira vista, invocar o art. 24 para resguardar os efeitos daquele ato concessório sobre as importações realizadas sob seu amparo.

Essa situação deixa bem evidente o âmbito de aplicação do artigo 24 da LINDB: quando um **ato administrativo gera uma situação consolidada** em favor do administrado (por exemplo, emite-se uma licença de funcionamento, assina-se um contrato, autoriza-se um pagamento, expede-se ato concessório), a mudança posterior de entendimento **sobre a validade e regularidade deste ato** não pode afetar a situação consolidada que a própria Administração ensejou. Esta é a leitura que deve ser feita.

Trata-se de circunstância que não é verificada quando se pratica um lançamento fiscal. A apuração de tributos feita pelo contribuinte, além de não configurar ato administrativo que possa ser objeto de revisão, não gera nenhuma situação consolidada, já que é precária por definição. No lançamento de ofício não há ato praticado que gera situação consolidada em favor do contribuinte. No julgamento de processos pelo CARF, de outro ou do mesmo contribuinte, tampouco há ato administrativo que gere situação consolidada em relação ao contribuinte que esteja sendo autuado, a não ser em relação ao próprio fato gerador objeto de julgamento.

É flagrante a incompatibilidade das disposições do art. 24 da LINDB com o lançamento tributário e com o desenrolar do PAF. Não se trata, portanto, de dizer jocosamente que o CARF se acha "imune" à Lei de Introdução. O problema é de inadequação do texto legal a um contexto jurídico específico.

A inadequação quanto à atividade administrativa do lançamento é absoluta e intransponível.

É importante, todavia, acrescentar: a autoridade julgadora, ao adotar o entendimento ora defendido, não está, de forma alguma, julgando a constitucionalidade do art. 24 da LINDB.

O que se propõe é a **delimitação da correta interpretação e aplicação da Lei, segundo o único alcance que de seu texto se pode extrair**, de maneira coerente, coesa e harmônica com outras disposições do ordenamento tributário (inclusive as de hierarquia superior).

O art. 24, repita-se, determina apenas que quando um ato administrativo gera uma situação plenamente constituída em favor do administrado, a mudança posterior de entendimento sobre a validade e regularidade deste ato, não pode afetar a situação consolidada que a própria Administração ensejou. Neste caso, não se poderá, por exemplo, resolver o contrato firmado e que depois foi considerado irregular, sem a devida apuração de haveres; não se poderá impor multa pelo funcionamento irregular em razão da invalidação de licença de

funcionamento que, depois de concedida, foi considerada indevidamente expedida; não se poderá invalidar os efeitos das importações realizadas sob amparo de ato concessório regularmente expedido, e que depois foi considerado inválido em razão de mudança de orientação sobre as hipóteses em que caberia a expedição daquele ato.

São situações absolutamente alheias à relação Fisco-Contribuinte e ao lançamento fiscal ordinário, em que não existe ato administrativo prévio que seja objeto de revisão e nem tampouco existe situação plenamente constituída passível de ser invalidada.

Transcendendo a questão do lançamento fiscal, há ainda outros reparos a fazer quanto à aplicabilidade ampla e irrestrita do artigo 24, e isto vale para todos os espectros do Direito, não apenas para o Direito Tributário.

Diz-se que as alterações na LINDB têm amplo alcance, pois "normas gerais de interpretação e aplicação de Direito obrigam a todos que interpretam e aplicam o Direito".

Contudo, não é porque a disposição foi posta na LINDB que ela será necessariamente considerada como *norma geral de interpretação e aplicação*. Não se pode, numa canetada, estabelecer a natureza da Lei, e isto foi reconhecido pelo STJ e pelo STF, quando rejeitaram a auto-proclamação da Lei Complementar 118/05 enquanto Lei interpretativa¹⁰. Menos ainda se poderia fazê-lo por mero "critério geográfico".

Neste sentido, só é possível afirmar que o artigo 24 da LINDB se reveste de caráter hermenêutico até o ponto em que estabelece que a revisão de atos administrativos "*levará em conta as orientações gerais da época*".

Nessa altura do enunciado, compreende-se que o aplicador da Lei deve "*sensibilizar*" seu critério de decisão pelo fato de que o administrado confiou em ato anterior da Administração que o suportava.

Contudo, a partir do ponto em que o dispositivo veda que "*se declarem inválidas situações plenamente constituídas*", estabelecendo a consequência normativa dessa sensibilização do aplicador da Lei, **transborda-se a hermenêutica e passa-se a veicular regra dispositiva de direito material**. Constitui um *non-facere* ao agente que aplica a Lei, e não apenas uma técnica de decisão.

Disso, emergem considerações de duas ordens.

A primeira é que, **como regra nova de direito material, o art. 24 da LINDB terá efeitos exclusivamente prospectivos**, aplicando-se apenas para as mudanças de orientação geral ocorridas a partir de sua vigência.

A segunda é que a inovação legislativa em apreço não se qualifica como mera "*norma sobre aplicação de normas*", e que suas disposições, por não serem simples normas gerais de interpretação, devem ser confrontadas com as normas especiais vigentes de cada subsistema jurídico.

Quando a LINDB proíbe que se declarem inválidas situações plenamente constituídas em virtude de alteração posterior de orientação, há que se avaliar se tal disposição não contrasta com disposições específicas (expressas ou tácitas)

de cada subsistema. Contrastando, não prevalecerá: *Lex specialis derogat generalis*.

Voltando ao âmbito tributário, a par de não se verificar nenhuma situação plenamente constituída que seja invalidada pelo lançamento fiscal, e descartado o art. 24 enquanto norma geral de interpretação, lembra-se que o art. 146, III, da Constituição Federal reserva à Lei Complementar “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”. O Código Tributário Nacional (CTN) é o diploma que veicula tais normas e possui regramento próprio e particular sobre os atos e decisões dotados de caráter normativo (art. 100, I a IV), sobre as consequências de sua observância pelo administrado (art. 100, parágrafo único), bem como sobre as limitações à introdução de novos critérios jurídicos (isto é, limitações específicas às mudanças de interpretação - art. 146).

Neste sentido, não parece possível que a autoridade fiscal que realiza o lançamento, nem tampouco o julgador administrativo, poderiam, sem violar as normas específicas que regem o Direito Tributário brasileiro¹¹, **concluir, conforme livre convicção, pela ocorrência do Fato Gerador, e ao mesmo tempo afastar a tributação**, supostamente autorizados pelo art. 24 da LINDB.

Para ficar apenas com uma, mencione-se o art. 150, § 6º da Constituição Federal, que estabelece que qualquer supressão de tributos ou anistia de multas tributárias há de ser objeto de lei específica. Portanto, **se a decisão é pela ocorrência do fato gerador, a exclusão do tributo ou da multa não poderia decorrer de lei geral**, como é a LINDB.

Tampouco se afigura possível afastar a incidência de multa e juros fora das hipóteses do art. 100 do CTN, se a lei assim não determina expressamente.

Aliás, é difícil conciliar a aplicação sugerida do art. 24 da LINDB com o parágrafo único do art. 100 do CTN, inequívoca norma geral em matéria tributária, veiculadora de preceito reservado à Lei Complementar.

O artigo 100 define que decisões normativas, atos normativos e práticas reiteradas são normas complementares tributárias, e o contribuinte que age de acordo com elas, terá afastada a imposição de penalidades e juros de mora. O art. 24, aplicado da forma que se tem postulado, ampliaria o benefício, conferindo ao contribuinte que age conforme jurisprudência majoritária não apenas exoneração de multa e juros, mas também uma espécie de **imunidade contra o lançamento fiscal**, livrando o contribuinte de pagar até mesmo o principal.

Trata-se de completo absurdo. Quanto mais se pensa em termos sistemáticos (interpretação sistemática), mais esdrúxula a proposta de aplicação do artigo 24 se revela, quando se trata do lançamento fiscal.

Com alguma criatividade, poder-se-ia argumentar que, ao vedar a declaração de invalidade baseada em mudança de orientação geral, o artigo 24 estaria implicitamente conferindo **“eficácia normativa” à jurisprudência majoritária**, fazendo com que se enquadrasse no CTN como norma tributária complementar, nos termos do art. 100, II (e, assim, excluindo multa e juros).

Definitivamente não é o caso.

Em primeiro lugar, não se lê em lugar algum do referido dispositivo que as "*orientações gerais da época*" possuam efeito normativo, da mesma forma que tampouco o possui a "*mudança posterior de orientação geral*". É desconhecida, no ordenamento jurídico brasileiro, a figura do ato normativo implícito.

Em segundo lugar, tivesse a *jurisprudência majoritária da época* caráter normativo, ela vincularia o próprio auditor autuante, impedindo o lançamento fiscal – alcance que, como visto, a redação da norma e o próprio ordenamento não permitem conceber.

Em terceiro lugar, é da natureza das decisões normativas produzir efeitos prospectivos no tempo, característica que o dispositivo não confere à *jurisprudência majoritária da época*.

Em quarto lugar, atos normativos possuem data de início de vigência e data de revogação – não se pode conceber ato normativo cuja normatividade se crie de maneira gradual e se dilua no tempo. Ressalte-se, nesse diapasão, que o **art. 103, II, do CTN, define que as decisões normativas entram em vigor 30 dias após sua publicação. Pergunta-se: quando se daria essa publicação no caso da fluida e etérea jurisprudência majoritária?** Sem a publicação de um hipotético compêndio que caracterize e dê publicidade à jurisprudência majoritária, a suposta decisão normativa por ela constituída jamais entrará em vigor.

Por último, cabe novamente lembrar que o intérprete deve sempre evitar interpretação que "*conduz ao vago, ao inexplicável, ao contraditório e ao absurdo*". Se a lei realmente conferisse eficácia normativa à jurisprudência majoritária, estar-se-ia diante de norma que promove inaceitável e irreversível engessamento dos órgãos julgadores. Diante do suposto caráter normativo, o órgão julgador "X" jamais poderia contrariar a jurisprudência que o antecedeu no julgamento de determinada matéria, de modo que a jurisprudência majoritária seria sempre corroborada e jamais deixaria de ser majoritária.

Trata-se de situação bastante distinta do efeito normativo conferido pelo ordenamento às decisões do STF em controle concentrado, por exemplo.

Neste caso, a eficácia normativa promana de um único órgão, que tem a prerrogativa de evoluir e rever suas próprias decisões. No caso da "jurisprudência majoritária", a eficácia normativa emanaria da profusão de decisões, de diversos órgãos, não havendo órgão capaz de, legalmente, contrariar tal normatividade.

Considerar que o art. 24 confere eficácia normativa à jurisprudência majoritária **seria advogar sua negação**: a jurisprudência jamais seria alterada, em razão de sua normatividade e, portanto, inútil e desnecessária seria a previsão do próprio artigo 24 a fim de regular mudanças de orientação, que não existiriam. Teleologicamente, portanto, entender a jurisprudência majoritária como "ato normativo" conduz a situação absurda.

Pelas mesmas razões expostas, é inviável qualquer interpretação no sentido de que seja estendido o conceito de "lei", previsto no art. 144 do CTN, para abarcar também o vago conceito de "jurisprudência majoritária". Ademais, interpretar desta forma geraria uma contradição interna do próprio CTN: se o art. 100 distingue e aparta o conceito de leis e de normas complementares, dando à

observância das últimas efeitos limitados à multa e aos juros, não poderia o art. 144 estar-lhes equiparando e dando os mesmos efeitos.

Não se advoga, portanto, suposta imunidade do CARF quanto às alterações na LINDB. Suas disposições se aplicarão ao órgão naquilo que tenham caráter geral e naquilo que não conflitem com o subsistema específico em que se insere o Processo Administrativo Fiscal, desde o lançamento até a constituição definitiva do crédito tributário.

A norma do art. 24 da LINDB nem é inteiramente norma geral de interpretação e nem é compatível com o procedimento específico do lançamento fiscal, não sendo cabível, nem recomendável, aplicá-la **de improviso** a contexto para o qual não foi pensada e, principalmente, ao qual não se ajusta.

O que se pretende extrair do dispositivo é uma imunidade ao lançamento fiscal praticado em desacordo com jurisprudência identificada como majoritária. **Tal pretensão é fruto de interpretação extensiva que desborda da mera vedação à invalidação de "situações plenamente constituídas".**

Na prática, o que se deseja é alcançar, por meio de interpretação extensiva, **uma regra geral, imperativa e automática, de modulação de efeitos** no caso de alteração de jurisprudência - **um arremedo mal feito e piorado** do art. 927, § 3º do CPC, que confere apenas aos Tribunais, e em caráter excepcional, a iniciativa da modulação, quando assim o impuserem critérios de interesse social e segurança jurídica.

Não é isso que o artigo 24 estabelece.

O art. 24 assegura que, quando praticado ato administrativo com base numa orientação vigente e que gera efeitos favoráveis ao administrado, a revisão desse ato fundada em mudança de orientação não prejudicará o administrado que agiu sob a tutela do ato original - neste sentido, não serão declaradas inválidas as situações plenamente constituídas por aquele ato.

Não se está, aqui, a negar a possibilidade de que sobrevenham leis para normatizar os efeitos da mudança de jurisprudência no âmbito tributário e, em particular, no PAF. Seria salutar. Mas a hipotética norma teria que ser pensada especificamente para o Sistema Tributário Nacional e seus subsistemas, respeitando suas peculiaridades, respeitando a reserva de Lei Complementar, onde necessário. Como já dito, não cabe aplicar **de improviso** ao PAF, uma norma que a ele simplesmente não se ajusta.

Tivesse o legislador tido o devido foco no Direito Tributário, o problema da insegurança jurídica diante da alteração de jurisprudência no PAF poderia facilmente ser endereçado com a inclusão no CTN de previsão semelhante à existente no art. 927, § 3º, do CPC, sem o inapropriado "caráter automático" da modulação de efeitos e, principalmente, definindo devidamente o que se entende por jurisprudência majoritária para tais fins (a meu ver, deve ser um conceito restrito a decisões emanadas de órgãos de cúpula, jamais de decisões esparsas).

Assim, o CARF, por seu órgão máximo e mediante procedimento específico, poderia, em cada situação de alteração jurisprudencial: i) avaliar se, de fato, houve jurisprudência dominante que fora revertida; ii) fixar termo inicial e final para os efeitos da modulação; iii) definir os termos da modulação.

O problemático conceito de Jurisprudência Majoritária

Passemos agora a elucubrar sobre problemas na aplicação do art. 24 da LINDB que, acredita-se, não se restringem às peculiaridades do PAF, mas que serão verificados em muitas outras searas. Trata-se de dificuldades práticas decorrentes da fluidez e subjetividade do conceito de *jurisprudência majoritária*.

A fragilidade técnica de que se valeu o legislador não passou despercebida pelo Ministério Público Federal, na Nota Técnica Conjunta nº 1/2018, que recomendou o veto integral ao PL 7.448/2017, que deu origem à Lei 13.655/18:

Mais uma vez a prodigalidade do PL na utilização de expressões genéricas e de conteúdo indeterminado (“orientações gerais” e “atos públicos de caráter geral”) gera, de imediato, interpretação equívoca quanto ao seu conteúdo. O que são “orientações gerais”? Embora o parágrafo único intente responder essa pergunta, fá-lo com termos igualmente vagos, que geram novas perguntas: O que são “atos públicos de caráter geral”? O que se entende por “jurisprudência administrativa majoritária”?

No que aqui interessa, cabe reprisar: O que se entende por “*jurisprudência administrativa majoritária*”? Como caracterizá-la? A quem cabe reconhecê-la? Uma coisa é a autoridade julgadora reunir um punhado de julgados, citando-os de forma meramente exemplificativa, e dizer que julga de acordo com a jurisprudência majoritária. Outra completamente diferente é a lei atribuir efeitos jurídicos relevantes a um débil e impreciso conceito de “jurisprudência majoritária”. É preciso cuidado e método para defini-lo devidamente.

Já faz algum tempo, o ordenamento confere efeitos vinculantes a certas decisões, não por seu caráter reiterado (e, por conseguinte, majoritário), mas em razão do **procedimento especial adotado para sua prolação e/ou da precedência do órgão prolator no sistema jurídico**. É o caso dos acórdãos do STF em controle concentrado de constitucionalidade (art. 927, I, CPC); dos acórdãos de resolução de demandas repetitivas e as orientações do plenário dos Tribunais, relativamente à sua jurisdição (927, III e V, CPC); os acórdãos de julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário (art. 927, III, CPC); das resoluções do Pleno do CARF (art. 76, RICARF).

Diferentemente, as decisões judiciais ou administrativas “comuns”, prolatadas fora do espectro retratado no parágrafo anterior, **não possuem efeito vinculante e experimentam lenta e gradativa escalada em seu poder persuasivo, apenas na medida em que corroboradas por reiteradas e concordantes decisões**.

Estabelecer o momento em que reiteradas e concordantes decisões passam a configurar *jurisprudência majoritária*, dotada de poder persuasivo a ponto de se tornar vinculante, como se pretende, é problema que o parágrafo único do art. 24 impõe e em nada contribui para solucionar.

Quantas decisões reiteradas seriam necessárias? Essa quantidade deve variar conforme a proeminência da instância prolatora? A caracterização de jurisprudência majoritária deve se resumir aos casos de “flagrante evidência”? Havendo decisões em sentidos diversos, o “cálculo” do caráter majoritário se

daria por “maioria simples” ou por “maioria qualificada”? O termo “majoritário” pode ser encarado sob um critério não-quantitativo, mas qualitativo, de modo que a primeira e única decisão, prolatada por um órgão de cúpula, como por exemplo a CSRF ou o STJ configuraria “*jurisprudência majoritária*”? Será que as primeiras decisões sobre um determinado tema, proferidas por um mesmo colegiado, numa mesma sessão, possuem os predicados de uma “*jurisprudência majoritária*”, ou o conceito deve envolver também um critério de “estabilidade” da jurisprudência, no sentido de ser “pacífica”? O julgamento sob a sistemática dos recursos repetitivos no CARF, que não tem efeito vinculante expresso, estabelece automaticamente o caráter majoritário da jurisprudência? Estão os operadores do direito fadados a desperdiçar seu empenho na caracterização, caso a caso, da condição majoritária dos precedentes, no caso de existirem decisões pretéritas em sentidos opostos?

São questões que terão de ser enfrentadas pelos órgãos julgadores administrativos, cuja solução não será nada fácil.

Noutro giro, cumpre asseverar que, conforme preconiza o art. 926, § 2º do CPC, a edição de enunciados de súmulas deve se ater às circunstâncias fáticas dos precedentes. Por analogia e por questão de lógica, o reconhecimento formal de que dada jurisprudência é majoritária também o deve.

É dizer: qualquer alegação, perante os órgãos julgadores, no sentido de que jurisprudência majoritária existente à época invalida o lançamento fiscal, precisará demonstrar haver identidade entre as circunstâncias fáticas dos precedentes apontados e aquelas do feito sob julgamento.

Considerando-se exemplificativamente a questão do aproveitamento fiscal do ágio mediante incorporação de empresa-veículo, é necessário que se demonstre que as empresas-veículo utilizadas nos casos que formaram os precedentes ostentavam, no contexto do planejamento tributário analisado, características e função semelhantes às da eventual empresa-veículo que interveio no caso concreto sob análise.

Ademais, ainda tomando como exemplo o caso da amortização do ágio, **fenômeno no qual os fatos geradores autuados se prolongam no tempo** (aproveitamento mensal de despesas indedutíveis), deverá o julgador (ou a diligência) também verificar **se a jurisprudência se manteve favorável ao contribuinte durante todos os anos-calendário lançados** ou se, em algum momento compreendido entre o ano-calendário inicial e o final, houve a reversão da jurisprudência majoritária, não havendo que se falar no cancelamento do auto de infração a partir de então.

Como se pode verificar, a par da completa inadequação em relação ao lançamento fiscal e ao PAF, a redação do art. 24 da LINDB quis abraçar o mundo com as pernas, excedeu na ousadia e descuidou na cautela e na clareza, ao atribuir consequência jurídica relevante e impositiva a conceito jurídico de elevadíssima abstração (desconhece-se autor ou precedente que tenha se dedicado a definir “jurisprudência majoritária”), num evidente contrassenso com a finalidade da própria Lei 13.655/2018, que era justamente propor normas que aumentassem a segurança jurídica na aplicação do direito público.

Por todo o exposto, resta demonstrada a **inaptidão** do art. 24 da LINDB, com a redação dada pela Lei nº 13.655/2018, para regular a atividade do lançamento, bem como o Processo Administrativo Fiscal dele decorrente.

Nesses termos,

P. deferimento.

Brasília, DF, 10 de outubro de 2018.

Moara Guilherme de Rezende

Procuradora da Fazenda Nacional

Conclusão

Ante o exposto, voto por acolher os Embargos de Declaração, para na parte admitida, reconhecer a omissão apontada, sem efeitos infringentes, rerratificando-se a decisão embargada.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano